

Opere di durata ultrannuale La richiesta di revisione del prezzo

IMPOSTE SUI REDDITI - Reddito d'impresa - Opere di durata ultrannuale - Revisione di prezzo - Richieste - Computo nella base imponibile - Art. 60 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

In tema di reddito d'impresa, esulano dall'ambito di applicazione dell'art. 60 del D.P.R. n. 917/1986 - che, nel disciplinare la valutazione delle variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, stabilisce che essa debba avvenire sulla base dei corrispettivi pattuiti e, se si tratta di maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, in misura non inferiore al 50 per cento - tanto le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera che si sostanzino in proposte di modifica del contratto (come tali insuscettibili di dar luogo ad una pretesa coercibile sul piano giuridico, e di assumere quindi rilevanza, fino a quando non siano accettate dalla controparte, solo in tal caso esse essendo assistite da un congruo grado di certezza e di determinabilità); quanto le pretese di carattere risarcitorio (le quali, essendo prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto ed essendo per contro dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore, non possono essere ricomprese nella nozione di prezzo o di corrispettivo), nell'uno o nell'altro caso avendosi (Oggetto della controversia: rettifica dichiarazioni dei redditi annui 1991 e 1992).

(CASSAZIONE, Sez. trib. - Sent. n. 13582 del 1° marzo 2001, dep. il 2 novembre 2001)

La Corte Suprema di Cassazione, Sezione tributaria, composta dai signori: Dott. Giovanni Olla (Presidente), Dott. Giuseppe Marziale (Relatore), Dott. Enrico Papa, Dott. Massimo Oddo, Dott. Vincenzo Di Nubila (Consiglieri), ha pronunciato la seguente:

Sentenza

sul ricorso proposto da D.F. S.p.a. in liquidazione, in persona del liquidatore elettivamente domiciliato in Roma, presso il prof. avv. C.S., che lo rappresenta e difende con i professori avvocati V.U. e R.D., in virtù di procura in calce al ricorso;

ricorrente.

contro

Amministrazione delle finanze dello Stato, in persona del Ministro, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende come per legge;

controricorrente ricorrente incidentale

nonché

sul ricorso proposto dall'Amministrazione delle finanze dello Stato, in persona del Ministro, elettivamente domiciliata in

Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende come per legge;

ricorrente incidentale

contro

D.F. S.p.a. in liquidazione, in persona del liquidatore elettivamente domiciliato in Roma, presso il prof. avv. C.S., che lo rappresenta e difende con i professori avvocati V.U. e R.D., in virtù di procura in calce al ricorso;

controricorrente

avverso la sentenza della Commissione tributaria di II grado di Trento n. 49/99 del 14 settembre 1999;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 1° marzo 2001 dal Relatore Consigliere Dott. Giuseppe Marziale; uditi per le parti: l'avvocato R.D. e l'avvocato dello Stato Barbieri;

udito il pubblico ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Umberto Apice, il quale ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso principale e per il rigetto di quello incidentale.

Fatto

1. Con due distinti avvisi, notificati il 24 ottobre 1995, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Trento rettificava le

dichiarazioni dei redditi presentate per gli anni 1991 e 1992 dalla D.F. S.p.a., operante nel settore dei pubblici appalti; accertando, ai fini Irpeg-Ilor, maggiori debiti d'imposta di lire 1.611.909.000 e di lire 725.539.000, quanto alla prima annualità, e di lire 13.559.948.000 e di lire 6.018.615.000, quanto alla seconda.

Le rettifiche si fondavano, in particolare, sulla considerazione che nella valutazione come rimanenze finali delle "opere ... di durata ultrannuale", eseguite su ordinazione, la D.F. S.p.a. non aveva tenuto conto di tutte le riserve iscritte in contabilità, violando l'art. 60, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che impone, a quegli stessi fini, di tenere conto, "in misura non inferiore al 50 per cento", delle "maggiorazioni di prezzo", richieste e non ancora "definitivamente stabilite"; che ulteriori violazioni andavano ravvisate nella mancata contabilizzazione di interessi reclamati per il tardivo pagamento di corrispettivi di alcuni lavori, nella iscrizione in bilancio di costi per spese per "Consulenze amministrative" e per "Risarcimento danni" che avrebbero dovuto essere imputate ad un diverso esercizio.

Gli avvisi erano impugnati dalla società con due diversi ricorsi, depositati il 15 dicembre 1995 presso la Commissione tributaria di I grado di Trento, deducendo:

- che le "riserve" iscritte in contabilità non potevano essere assimilate alle "maggiorazioni di prezzo" contemplate dal citato art. 60, dovendo queste ultime essere identificate nella richiesta di "revisione prezzi";
- che era comunque illegittima la pretesa di assoggettare ad imposta tali importi per il loro intero ammontare in presenza di una disposizione che, come il citato art. 60, si limitava ad esigere la loro computabilità "in misura non inferiore al 50 per cento";
- che gli interessi non erano stati contabilizzati perché il loro fondamento era stato ritenuto "opinabile";
- che, in ogni caso, i maggiori redditi accertati erano giuridicamente riferibili (non già ad essa ricorrente, ma) ad enti dotati di una propria soggettività tributaria;
- che la asserita violazione del principio di competenza in ordine alla iscrizione in bilancio dei costi sopra indicati era priva di fondamento.

I ricorsi erano riconosciuti fondati (eccezion fatta che per l'iscrizione in bilancio delle spese per "Consulenze amministrative" e per "Risarcimento danni"), muovendo dalla duplice considerazione:

- che le riserve iscritte in contabilità avevano ad oggetto domande di natura risarcitoria ed erano quindi escluse dall'ambito di applicazione del citato art. 60;
- che le pretese relative agli interessi erano prive di certezza e, come tali, non rilevanti ai fini reddituali.

L'ulteriore questione, riguardante l'imputazione soggettiva, era dichiarata assorbita.

1.1. La decisione era riformata dalla Commissione tributaria di II grado che, accogliendo parzialmente l'appello dell'ufficio, dichiarava legittimi gli accertamenti impugnati, quanto all'omessa contabilizzazione degli interessi e, nei limiti del 50 per cento del loro ammontare, delle riserve riguardanti pretese di natura risarcitoria.

Per il resto la pronuncia di primo grado veniva tenuta ferma la decisione dei primi giudici, osservando testualmente che "gli appellanti non avevano portato elementi di critica idonei a mutarne il segno e la portata". L'appello incidentale della società era respinto.

1.2. La società chiede la cassazione di tale sentenza con cinque motivi di ricorso. L'Amministrazione finanziaria resiste e propone, a sua volta, ricorso incidentale che si articola in due motivi, al cui accoglimento la società si pone con controricorso depositato ai sensi dell'art. 371 del codice di procedura civile.

Dritto

2. Deve essere preliminarmente disposta la riunione dei due ricorsi ai sensi dell'art. 335 del codice di procedura civile.

3. Nella sentenza impugnata si afferma:

- a) che i lavori erano stati contabilizzati dalla società e che, pertanto, le relative partite di dare e di avere erano a lei certamente imputabili;
- b) che il comma 2 del citato art. 60, riferendosi genericamente alle "maggiorazioni di prezzo" richieste e non ancora "definitivamente stabilite", riguarderebbe ogni richiesta di maggiore importo avanzata dall'appaltatore, sia a titolo di revisione prezzi, che "per qualsiasi altro motivo" e, quindi, anche di natura risarcitoria, sia pure in quest'ultimo caso, per un importo non superiore al 50 per cento del loro valore nominale;
- c) che, in ogni caso, la natura risarcitoria di tutte (o di alcune) delle pretese contestate non era stata in alcun modo dimostrata dalla società.

Ed, inoltre:

cc) che la richiesta di pagamento degli interessi era stata formulata in base all'art. 35 del D.P.R. 16 luglio 1962, n. 1063 e a specifiche clausole contrattuali e che il relativo ammontare era stato legittimamente ripreso a tassazione non essendo la sua fondatezza revocabile in dubbio;

dd) che ogni altra questione sollevata dalle parti doveva ritenersi "risolta attraverso la conferma della decisione dei primi giudici, avverso la quale gli appellanti non ... (avevano addotto) ... elementi di critica idonei a mutarne il segno e la portata".

4. L'affermazione puntualizzata nella lettera a) riveste carattere pregiudiziale, costituendo il presupposto delle altre statuizioni oggetto di gravame: è infatti evidente che se i redditi della cui determinazione si controverso nel presente giudizio non fossero riferibili alla società D.F. ogni questione inerente alla loro determinazione perderebbe di rilievo.

Con il quarto motivo del ricorso principale, la società ricorrente denunziando violazione e falsa applicazione dell'art. 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 39 dello stesso decreto, agli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 917/1986 e all'art. 2615 del codice civile nonché vizio della motivazione - censura tale capo della sentenza impugnata per non aver dato conto, in modo adeguato, delle ragioni poste a fondamento della decisione adottata e, comunque, per non aver considerato:

- che i lavori erano stati appaltati a società (consortile o meno) costituite nella forma di società di capitali e, come tali, dotate di personalità giuridica;
- che la ricorrente era intervenuta nell'esecuzione di tali lavori nella qualità di "socia" di altre società di capitali e che, pertanto, non potevano esserle imputati.

4.1. La ricorrente non contesta che i proventi derivati dalle opere appaltate siano stati registrati, per la parte di sua spettanza, nella propria contabilità, ma assume che tale circostanza non avrebbe rilievo decisivo, dovendo i criteri di imputazione essere desunti dalle regole fissate dal legislatore, anziché dal comportamento tenuto in concreto dal contribuente.

È però agevole replicare che l'iscrizione in contabilità di una determinata posta attiva implica il riconoscimento della sua pertinenza all'attività esercitata e costituisce, quindi, circostanza di fatto idonea ad evidenziare l'esistenza di elementi positivi di reddito a carico del titolare dell'impresa [Cass., 2 novembre 1995, n. 11404 (in "Il fisco" n. 1/1996, pag. 91, n.d.r.)], specie quando, come nel caso di specie, l'iscrizione sia effettuata nel più importante dei documenti contabili, vale a dire nel bilancio di esercizio, redatto e formato con il concorso di tutti gli organi sociali e destinato a "rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio" (art. 2423, comma 2, del codice civile).

4.2. Del resto, la presenza di una società (consortile o meno) costituita nelle forme di una società di capitali (e, come tale, soggetto passivo d'imposta ai fini Irpeg: art. 87 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) non esclude necessariamente la riferibilità alle singole società socie delle attività poste in essere per il suo tramite. In materia di esecuzione di appalti di opere pubbliche si prevede, infatti, che più imprese riunite in associazione temporanea possano costituire tra loro una società, "anche

consortile" per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, precisando che detta società "subentra, senza che ciò costituisca, ad alcun effetto, subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto", lasciando ferma la responsabilità solidale delle imprese riunite nei confronti del committente (art. 23-bis della L. 8 agosto 1977, n. 584, aggiunto dall'art. 12 della L. 8 ottobre 1984, n. 687, il cui contenuto è stato successivamente assorbito dall'art. 26 del D.Lgs. 19 dicembre 1991, n. 406 e dall'art. 96 del D.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554 attualmente in vigore).

Le inequivoche espressioni usata dal legislatore ("la società subentra ... nell'esecuzione ... del contratto", "senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto") stanno ad indicare che tale "subentro" non determina alcuna modificazione nella titolarità del committente. La società, pertanto, non assume la posizione di appaltatore, che resta puntualizzata sulle imprese riunite, ma il più modesto rilievo di una struttura operativa al servizio di tali imprese. Da ciò discende che nel conto economico della società consortile dovranno essere rilevati:

- tra i costi, le spese sostenute per l'esecuzione unitaria dei lavori;
- tra i ricavi, i contributi versati *pro quota* dalle società socie a copertura di tali spese.

I corrispettivi dovuti dal committente figureranno, invece, tra i "ricavi" delle singole società socie, sulle quali (invece che sulla società subentrante) verrà quindi a ricadere l'alea del contratto.

4.2.1. Nella sentenza impugnata si pone in evidenza che i lavori in corso erano stati ricompresi dalla D.F. S.p.a., per la quota di sua spettanza, nelle proprie rimanenze finali e che detta società aveva indicato alcune delle maggiorazioni di prezzo richieste in relazione all'esecuzione di tali lavori tra le componenti positive del proprio reddito d'impresa. La rispondenza alle risultanze processuali di tali accertamenti di fatto non può essere verificata in questa sede di legittimità e non è stata, comunque, contestata dalla società ricorrente. Le circostanze accertate, di indubbio carattere decisivo (*retro*, paragrafo 4.1.), valgono, in ogni caso, ad offrire una giustificazione della decisione adottata non solo congrua, ma altresì immune da errori giuridici.

Il gravame è da ritenersi quindi infondato sotto entrambi i profili prospettati.

5. Ad opposte conclusioni deve giungersi per i primi tre motivi del ricorso principale che si appuntano contro le affermazioni specificate nelle lettere *b*) e *c*) del precedente paragrafo 3.

Con essi la società ricorrente - denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 60, comma 2, 52, comma 1, e 75, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; nonché vizio di motivazione - censura la sentenza impugnata per avere affermato che, ai fini della determinazione del valore dei lavori commissionati in corso di esecuzione, deve tenersi conto di tutte le "maggiorazioni di prezzo" richieste dall'appaltatore, quale che sia il motivo che le abbia determinate.

5.1. L'art. 60 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ribadendo una scelta già operata dalla disciplina anteriore (art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597), dopo aver stabilito che "Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio ...", dispone che la loro valutazione è fatta sulla base dei "corrispettivi pattuiti".

Il criterio di valutazione accolto diverge, pertanto, da quello fissato per "i prodotti in corso di lavorazione", e per "i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio", che vanno invece valutati "in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso" (art. 59, comma 5). La diversa regolamentazione delle due ipotesi [riscontrabile anche nella disciplina civilistica del bilancio di esercizio: art. 2425, nn. 9) e 11)] è giustificata dalla considerazione che, quando i beni o i servizi sono prodotti "su ordinazione", vi è un soggetto (il committente) obbligato al pagamento del corrispettivo pattuito, e sarebbe quindi ingiustificato valutare le rimanenze al costo, in quanto il conseguimento del "ricavo" da parte dell'appaltatore, a differenza che nell'altra ipotesi,

non è meramente *sperato*, ma è oggetto di una pretesa coercibile sul piano giuridico.

5.2. Ciò premesso, il comma 2 dell'art. 60 stabilisce che delle "maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento", precisando che "Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta, invece, "in base ai corrispettivi liquidati".

Nella sentenza impugnata, come si è anticipato (*retro*, paragrafo 5.3.), si afferma che l'interpretazione "letterale e sistematica" della norma appena ricordata impone di tenere conto - ai fini della determinazione del valore delle opere, delle forniture e dei servizi in questione - di tutte le maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore e, quindi, non solo di quelle dirette al riconoscimento della cosiddetta "revisione prezzi", ma anche delle "riserve" fondate su "varianti in corso d'opera non formalizzate in atti aggiuntivi" o aventi ad oggetto pretese risarcitorie. La loro rilevanza, agli effetti fiscali, differirebbe solo dal punto di vista *quantitativo*, in quanto le prime, il cui ammontare è determinabile preventivamente con sufficiente precisione, potrebbero essere contabilizzate al 100 per cento, mentre le altre, essendo suscettibili di ridimensionamento, dovrebbero essere iscritte, in mancanza di accettazione da parte del committente, in misura inferiore, ma pur sempre superiore al 50 per cento.

5.3. L'interpretazione proposta non può essere condivisa.

Appare evidente, innanzitutto, che, contrariamente a quel che si afferma nella sentenza impugnata, richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera, esulano dall'ambito di applicazione della norma in esame; sostanziosamente in proposte di *modifica* del contratto che, in quanto tali, non assumono rilevanza fino a quando non siano accettate dalla controparte. A non diverse conclusioni deve giungersi per le pretese di carattere "risarcitorio", che non possono essere ricomprese in una nozione sia pure lata di "prezzo", perché prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto e dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore.

Ma, a parte ciò, deve rilevarsi che per il principio generale stabilito dall'art. 75 del D.P.R. n. 917/1986, le componenti positive che, come i ricavi, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il principio di "competenza" possono essere prese in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile (solo) quando siano *certe* nella loro esistenza e determinabili in modo *obiettivo*: in caso contrario, infatti, verrebbe meno ogni corrispondenza tra il reddito sottoposto ad imposizione e quello realmente prodotto dal contribuente, in violazione di quanto stabilito dall'art. 53 della Costituzione.

Orà se, per le ragioni già indicate, deve ammettersi che le maggiorazioni di prezzo richieste dall'appaltatore in relazione a lavori di durata ultrannuale eseguiti su ordinazione possono essere prese in considerazione ancor prima dell'esercizio di competenza, non vi è ragione alcuna per sostenere che tale anticipazione della loro rilevanza fiscale possa essere riconosciuta poiché ciò porterebbe a riconoscere rilevanza ai fini reddituali anche a pretese unilaterali che costituiscono mere "speranze" di ricavi. Sarà quindi necessario verificare, di volta in volta, se la richiesta sia (o meno) assistita da un congruo grado di certezza e di determinabilità e solo nel caso in cui tale riscontro avrà avuto esito positivo la maggiorazione richiesta potrà essere completata nella determinazione della base imponibile. Deve peraltro negarsi, contrariamente a quel che si afferma nel ricorso, che solo gli importi revisionali sono ricompresi nella norma in esame, dal momento che una lettura così riduttiva è priva di riscontri testuali e non può dirsi neppure giustificata sul piano sistematico; non potendo escludersi che richieste assistite da un elevato grado di certezza e di determinabilità possano essere formulate anche in settori estranei alla revisione prezzi.

Con questa precisazione le censure formulate dalla società ricorrente vanno riconosciute fondate.

6. Entro gli stessi limiti va riconosciuta fondata la censura formulata con il quinto motivo del ricorso principale, con la ricorrente - denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 52, comma 1, 60, comma 2, e 75, comma 1, del D.P.R. n.

917/1986; nonché vizio di motivazione - censura la sentenza impugnata per aver ritenuto legittima la ripresa a tassazione di interessi la cui richiesta era stata oggetto di una riserva iscritta in contabilità. La sentenza impugnata ha riconosciuto, infatti, fondata la pretesa dell'Amministrazione finanziaria muovendo dalla (implicita) considerazione dell'applicabilità del principio sancito dall'art. 60, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 ad ogni richiesta di "maggiorazione" e prescindendo da ogni considerazione del suo grado di fondatezza.

7. Con l'ultimo (il sesto) motivo del ricorso principale, la sentenza viene censurata per vizio di motivazione per aver respinto, senza dar conto delle ragioni poste a fondamento della decisione adottata, l'appello della società in relazione ai capi della sentenza di primo grado con i quali era stata riconosciuta la legittimità della ripresa a tassazione, per violazione del principio di competenza, delle somme relative alle spese di consulenza e per "risarcimento danni".

La statuizione è così motivata: "Ogni altra questione sollevata dalle parti rimane risolta attraverso la conferma della decisione dei primi giudici, avverso la quale gli appellanti non hanno portato elementi di critica idonei a mutarne il segno e la portata".

Affermazioni tanto generiche rendono certamente inadeguata la motivazione adottata, integrando il vizio contemplato dall'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile.

Anche tale censura è quindi fondata.

8. Con il primo motivo del ricorso incidentale, l'Amministrazione finanziaria - denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 60, comma 1, e 76, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986; nonché vizio di motivazione - censura la sentenza impugnata in quanto, dopo aver ritenuto imponibili quali *rimanenze finali* nella misura del 50 per cento le "maggiori" somme pretese dall'appaltatore e contabilizzate nelle riserve, avrebbe "omesso di pronunciarsi sulle conseguenze" che la decisione adottata comportava in ordine alle *rimanenze iniziali* dell'esercizio successivo.

È agevole osservare che il rapporto tra rimanenze finali e rimanenze iniziali dell'esercizio successivo, in relazione ai lavori in corso di esecuzione, è specificamente fissato dall'art. 60, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 e che la Commissione non era quindi tenuta a pronunciarsi a tale riguardo, tanto più che la questione non era stata dedotta dalle parti.

La censura va, quindi, rigettata.

8.1. A non diverse conclusioni deve giungersi per il secondo motivo di ricorso, con il quale l'Amministrazione finanziaria - denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 60, comma 2 e 4, del D.P.R. n. 917/1986 - censura la sentenza impugnata per non aver rilevato che la decisione di primo grado, circa l'irrelevanza reddituale delle riserve riguardanti i cantieri A-S. e A.F. derivava da un travisamento dei fatti.

È sufficiente rilevare, in proposito, che il travisamento dei fatti non può comportare, per definizione, violazione di legge e che non è comunque denunciabile come motivo di ricorso per cassazione.

9. Il ricorso incidentale deve essere quindi respinto in ogni sua parte. Quello principale deve invece essere accolto entro i limiti precisati nei paragrafi 5.3. e 6. Entro gli stessi limiti la sentenza impugnata deve essere pertanto cassata e la causa rinviata ad altra Sezione della Commissione tributaria di II grado di Trento che si atterrà ai principi di diritto puntualizzati nel paragrafo 5.3. e provvederà, inoltre, alla liquidazione delle spese di questa fase di giudizio.

P.Q.M.

la Corte di Cassazione, riuniti i ricorsi, accoglie il ricorso principale per quanto di ragione e rigetta l'incidentale. In relazione ai motivi accolti cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria di II grado di Trento.